

**Дело C-459/19****Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

17 юни 2019 г.

**Запитваща юрисдикция:**Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Обединено  
кралство)**Дата на акта за преюдициално запитване:**

13 юни 2019 г.

**Жалбоподател:**Customs Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs  
(Данъчна и митническа администрация на Обединено кралство)**Ответник:**

Wellcome Trust Ltd

**Предмет на спора**

Спорът пред националния съд се отнася до мястото на доставка за целите на ДДС на услугите по управление на инвестиции, предоставени на Wellcome Trust Ltd от доставчици, установени извън Съюза.

**Предмет и правно основание на преюдициалното запитване**

Тълкуване на членове 44 и 45 от Директива 2006/112/ЕО и на член 267  
ДФЕС.

**Преюдициалните въпроси**

1) Следва ли член 44 от Директива 2006/112 да се тълкува в смисъл, че когато данъчнозадължено лице, което извършва нестопанска дейност, състояща се в покупка и продажба на акции и други ценни книжа в рамките

на управление на активите на благотворителна фондация, придобива услуги по управление на инвестициите, предоставени от установено извън Съюза лице изключително за целите на тази дейност, трябва да се счита за „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“?

2) Ако отговорът на първия въпрос е отрицателен и членове 46—49 от Директивата не са приложими, по отношение на посочената доставка на услуги прилага ли се член 45 от Директивата, или по отношение на нея не са приложими нито член 44, нито член 45?

### **Относитими разпоредби от правото на Съюза**

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7; наричана по-нататък „Директивата“), по-специално членове 2, 9, 43—45, 135, 169, 196 и 262

Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на мястото на доставка на услуги (ОВ L 44, 2008 г., стр. 11), по-конкретно съображения 3—7

Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 77, 2011 г., стр. 1; наричан по-нататък „Регламентът за изпълнение“), по-специално съображения 2—5, 18 и 19 и членове 17—19 и 55

Шеста Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки за данъците върху оборота — Обща система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1; наричана по-нататък „Шестата директива“), членове 2, 9 и 17

Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка (ОВ L 44, 2008 г., стр. 23)

Предложение за директива на Съвета за изменение на Директива 77/388/ЕИО по отношение на мястото на доставка на услуги, COM (2003) 822 окончателен.

Междуйнституционално досие 2003/0329 на Съвета на Европейския съюз (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78)

Междуетитуционално досие 2003/0329 на Съвета на Европейския съюз (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116)

Съвет на Европейския съюз, 16 март 2006 г., „Изменено предложение за Директива на Съвета за изменение на Директива 77/388/ЕИО по отношение на мястото на доставка на услуги и Регламент (ЕО) № 1798/2003 по отношение на обмена на информация“, ST 7512 2006 INIT (FISC 42)

Решение от 20 юни 1996 г., Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243)

Решение от 6 ноември 2008 г., Kollektivavtalsstiftstiftsselsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609) (наричано по-нататък „решението TRR“)

Заключение на генералния адвокат J. Kokott по дело Welmorey (C-605/12, EU:C:2014:340).

Решение от 16 октомври 2014 г., Welmorey (C-605/12, EU:C:2014:2298)

Решение от 13 март 2019 г., Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195)

Заключение на генералния адвокат M. Trstenjak по дело RCI Europe (C-37/08, EU:C:2009:226)

### **Относими разпоредби на националното право**

Раздел 7А от Value Added Tax Act 1994 (Закон за данъка върху добавената стойност от 1994 г.)

### **Кратко представяне на фактите и процедурата по главното производство**

- 1 Спорът пред националния съд се отнася до мястото на доставка на услуги по управление на инвестиции (наричани по-нататък „услугите“), предоставени на Wellcome Trust Ltd (наричано по-нататък „WTL“) от доставчици, установени извън Съюза. Приема се, че i) WTL е данъчнозадължено лице по силата на членове 2 и 9 от Директивата; ii) използвало е услугите за стопанската си дейност, а не за лични нужди и iii) не е използвало услугите за облагаеми доставки в съответствие с член 2, параграф 1 от Директивата. Следователно основният въпрос е дали при такива обстоятелства може да се каже, че WTL е „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ по смисъла на 44 от Директивата.
- 2 WTL е единственият управител на благотворителна фондация — Wellcome Trust, която предоставя безвъзмездни средства за научни изследвания в областта на медицината. Тя получава приходи от инвестиции, а също така осъществява редица дейности, включващи продажби, кетъринг и отдаване

под наем на имоти, за които е регистрирана по ДДС. Приходите от инвестиции са предимно от инвестиции в чужбина, във връзка с които WTL използва услуги на инвестиционни мениджъри от Съюза и извън него. Инвестиционният приход е източникът за финансиране на по-голямата част от безвъзмездните средства, предоставяни от WTL.

- 3 Когато WTL е закупувало услуги от доставчици, установени извън Съюза, то е правило това изключително за целите на своята стопанска дейност. WTL не е предоставило своя ДДС номер на нито един от доставчиците, от които са били закупени услугите. Прието е, че WTL е данъчнозадължено лице по смисъла на членове 2 и 9 от Директивата и че неикономическата му дейност не се осъществява за лични нужди, а съставлява стопанска дейност.
- 4 От 2010 г. нататък WTL е начислявало ДДС върху услугите съгласно режима на самоначисляване, тъй като мястото на доставка е било Обединеното кралство. Между април 2016 г. и юни 2017 г. WTL предявява претенции по реда на раздел 80 от Закона за данъка върху добавената стойност от 1994 г., като твърди, че във връзка с услугите е начислило ДДС в по-голям размер, тъй като след постановяване на решение Wellcome Trust се счита, че е данъчнозадължено лице по силата на членове 2 и 9 от Директивата, но не е данъчнозадължено лице, действащо в това си качество съгласно член 44 от Директивата при извършване на инвестиционни дейности, които по същество са непроменени в сравнение с тези, разгледани от Съда в това решение.
- 5 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен административен съд (Данъчен състав) (Обединено кралство) (наричан по-нататък „ФТТ“) е постановил, че услугите не попадат в приложното поле на член 44, тъй като изразът „действащо в това си качество“ в действителност изключва WTL от приложното поле на тази разпоредба. Освен това не е било необходимо доставките (които не попадат в обхвата на специалните правила) да попадат в приложното поле на член 44 или на член 45. Това не водело до правна несигурност, тъй като съгласно член 18 от Регламента за изпълнение доставчикът на услуги може да разчита на обстоятелството дали клиентът е предоставил идентификационния си номер по ДДС номер или не, за да определи дали е трябвало да начисли ДДС върху своите доставки.
- 6 ФТТ също така е приел, че транспонирането на член 44 от Обединеното кралство, съгласно което мястото на доставка е Обединеното кралство, тъй като WTL е данъчно задължено лице, което действа в качеството си на търговец, не е в съответствие с член 44 и трябва да бъде тълкувано в съответствие с тази директива.
- 7 На 10 октомври 2018 г. Her Majesty's Revenue and Customs (Данъчна и митническа администрация на Обединено кралство) (наричана по-нататък „HMRC“) подава жалба пред Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Второинстанционен административен съд, Данъчен състав) (Обединено

кралство) (наричан по-нататък „Upper Tribunal“), който спира производството, за да отпрати преюдициално запитване.

### Основни доводи на страните в главното производство

8 WTL твърди, че:

- i. Изискването на член 44 от Директивата е свързано с качеството, в което получателят получава услугите.
- ii. В решение Wellcome Trust Съдът е постановил, че когато WTL е извършвало инвестиционни дейности, то не е било „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата.
- iii. Изразът „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, използван в член 44 от Директивата, трябва, при липса на изрична разпоредба в обратен смисъл, да има същия смисъл като израза, съдържащ се в член 2, параграф 1 от Директивата.
- iv. Тълкуването на WTL на член 44 е в съответствие с контекста и целите на законодателството, като осигурява съгласуваност и опростеност.
- v. Изразът „действащо в това си качество“ е умишлено въведен от законодателя на Съюза в член 44.
- vi. Член 55 от Регламента за изпълнение изисква WTL да предоставя своя ДДС номер на доставчиците „когато действа в качеството на“ данъчнозадължено лице. В конкретния случай WTL не предоставя своя ДДС номер на доставчиците, тъй като не „действа в качеството на“ данъчнозадължено лице при получаването на услугите.
- vii. В решение TRR Съдът подчертава значението на израза „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, който се съдържа в Шеста директива, и се произнася по делото, основавайки се на обстоятелството, че този израз не е бил включен в член 9, параграф 2, буква д) от посочената Директива.
- viii. В член 44 от Директивата се посочва, че за да бъде приложим посочения член трябва да бъде изпълнено условието получателят да използва тези услуги за целите на икономическата си дейност.
- ix. Би бил нарушен принципът на равното третиране ако WTL се третира различно от: а) друга благотворителна организация, която закупува същите услуги, но не е регистрирана по ДДС, тъй като не извършва никаква второстепенна облагаема дейност; и/или б) лице, което

използва за лични нужди съответните услуги (независимо дали е регистрирано по ДДС или не).

- х. Член 43 от Директивата не противоречи на нито едно от горните твърдения и в съответствие с този член WTL има статут на данъчнозадължено лице.
- xi. Член 43 не може да се тълкува в смисъл, че трябва да се счита, че получателят „действа в качеството на“ данъчнозадължено лице за целите на член 44 по ред причини:
  - а) В членове 17—19 и член 55 от Регламента за изпълнение се потвърждава, че член 43 от Директивата се отнася до „статута“, а член 44 се отнася до „качеството“;
  - б) В член 43 не се прави разграничение между различните видове стопанска дейност (независимо дали се осъществява за лични или за професионални цели);
  - в) Текстът на член 43, изрично изключва извършването на дейност за лични нужди от приложното поле на тази разпоредба. Последващото премахване на това изключване е доказателство: i) че личните нужди са включени в член 43 и ii) че европейският законодател е решил да третира дадено лице като данъчнозадължено лице, независимо дали извършва дейности за задоволяване на лични нужди наред със своята стопанска дейност;
  - г) Няма риск от данъчно необлагане на доставките в рамките на Съюза съгласно анализа на WTL и FTT на приложимото законодателство;
  - д) Тълкуването на членове 43 и 44 от страна на HMRC поставя WTL в неблагоприятно положение. Ако неговата дейност в рамките на търговията с акции, е стопанска дейност, то трябва да начисли ДДС за закупуване на услуги от доставчици, установени извън Съюза, но впоследствие би могло да приспадне целия внесен ДДС съгласно член 135, параграф 1, буква е) и член 169 от Директивата, тъй като контрагентите по сделките с акции се намират извън Съюза. Ако WTL закупува услуги за лични нужди, то няма да има задължение да начислява ДДС при закупуването на услуги от доставчици, установени извън Съюза, и по този начин не възниква въпросът за приспадането на ДДС. Въпреки това се твърди, че WTL трябва да начислява ДДС, все едно че е извършвало стопанска дейност, но му се отказва приспадане на заплатения ДДС въз основа на това, че извършва дейност, еквивалентна на тази на частно лице.

xii. Позоваването от страна на HMRC на съображенията на Директива 2008/8 и на Регламента за изпълнение в подкрепа на своето тълкуване на членове 43—45 от Директивата е неуместно. Подготвителните дейности сочат, че законодателят на Съюза е преценил какви условия трябва да са изпълнени, за да може мястото на доставка да бъде мястото по установяване на клиента съгласно член 44. Законодателят на Съюза е решил, че основното условие в член 44 следва да бъде „действащо в това си качество“ с цел да се приведат в съответствие правилата относно мястото на доставка на услугите с правилата, приложими за придобиването на стоки в рамките на Съюза.

9 HMRC посочва, че:

- i. Страните приемат, че WTL е данъчнозадължено лице по смисъла на членове 2 и 9 от Директивата. Въпреки, че не е данъчнозадължено лице, което „действа в това си качество“ по смисъла на член 2, параграф 1 от Директивата, то осъществява стопанска дейност, когато получава услугите. В член 19 от Регламента за изпълнение се прави изрично разграничение между дейност, осъществявана за лични цели, и стопанска дейност.
- ii. Мястото на доставка на услугите следва да се определя от член 44 от Директивата по две причини. Първо, тълкуването на член 44, съгласно което за доставките на услуги за WTL се включват в приложното поле на тази разпоредба, е единственото тълкуване, което съответства на целите на правилата относно мястото на доставка. Второ, подобно тълкуване е в съответствие със съображенията и със свързаните разпоредби от Директивата, от Директива 2008/9 на Съвета и от Регламента за изпълнение.
- iii. Становището, че мястото на доставка следва да бъде там, където е установено WTL, се подкрепя от общия принцип, че мястото на доставка е мястото на потребление и че ДДС по принцип се дължи на държавата членка, в която се потребява услугата (вж. заключение по дело *Welmiory*, т. 22—30).
- iv. Основна цел на разглежданата правна уредба е, че тя следва да предоставя правна сигурност относно мястото на доставка с оглед на избягване на данъчно необлагане и на двойното данъчно облагане и с оглед на определяне на държавата членка, която следва да събере ДДС за дадена доставка (вж. решение *Welmiory*, т. 39—46 и 54—56, решение *SRF konsulterna*, т. 28—29, както и заключение по дело *RCI Europe*, т. 48—50). Според WTL не се прилага нито едно от правилата относно мястото на доставка, но тази позиция изцяло противоречи на основната цел за правна сигурност (вж. решение *SRF konsulterna*, т. 21).

- v. Член 18 от Регламента за изпълнение позволява на даден доставчик да приеме, че когато клиент не е предоставил идентификационен номер по ДДС, той се облага заедно с данъчнозадължено лице, „освен ако не разполага с информация за противното“, но посочената разпоредба не предоставя сигурност в случая, в който доставчик знае, че WTL е данъчнозадължено лице, което не е предоставило идентификационен номер.
- vi. По отношение на съответните съображения и разпоредби:
- а) Член 43 от Директивата предвижда, че данъчнозадължено лице, което извършва също така и дейности или сделки, които не се считат за облагаеми доставки на стоки или услуги в съответствие с член 2, параграф 1, се разглежда като данъчнозадължено лице по отношение на всички предоставени му услуги. Този член не обхваща категорията по член 45, тъй като последният се отнася само за данъчно незадължени лица. Ролята на член 43 може единствено да бъде да се разшири обхвата на член 44 или поне да се поясни, че тези данъчнозадължени лица, попадащи в обхвата на член 43, трябва да се считат за попадащи в приложното поле на член 44, когато получават доставки.
- б) В член 44 от директивата се използва термина „действащо в това си качество“ само за да се изключи от приложното му поле лицата, които действат в качеството си на частни лица. Член 19 от Регламента за изпълнение гласи, че данъчнозадължено лице, което получава услуги изключително за лично ползване, следва да се разглежда като данъчно незадължено лице. Очевидно е, че други данъчнозадължени лица (като напр. WTL) все пак трябва да се считат за данъчнозадължени лица.
- в) Що се отнася до член 43, квалифицирането като данъчнозадължено лице трябва да означава и квалифициране като данъчнозадължено лице, действащо в това си качество по смисъла на член 44. Единствените опции, които предвижда правната уредба, са че клиентът е данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, или че е данъчно незадължено лице. Оттук следва, че тъй като WTL не попада във приложното поле на втората хипотеза, то трябва да попадне в приложното поле на първата.
- г) От съображенията на Директива 2008/08 става ясно, че: (i) общото правило за доставките на услуги е, че те се предоставят на мястото, където е установен получателът; ii) данъчнозадължените лица, които извършват и необлагаеми дейности, следва да се третираат като данъчнозадължени лица, когато са клиенти, получаващи доставки, и iii) мястото на доставка е мястото, където



доставчикът се е установил само в случаите, когато доставките се извършват на данъчно незадължени лица.

- д) Предвид задълженията на доставчиците и данъчнозадължените лица съответно съгласно членове 262 и 196 от Директивата, член 55 от Регламента за изпълнение трябва да се прилага с оглед на условието, посочено в член 44 от Директивата. WTL следва да представи съответно идентификационния си номер, когато доставчикът е установен в друга държава членка.
- е) Доставчикът не може да приеме съгласно член 18 от Регламента за изпълнение, че ако WTL не предостави своя идентификационен номер, е приложим член 45 от Директивата, ако този доставчик разполага с информация за противното и следователно трябва да определи мястото на доставка, както биха го определили органите на държавите членки. Рискът от необлагане с данък възниква, ако в нормативната уредба не се посочват мястото на доставка за всеки отделен случай.
- vii. Подготвителните работи не подкрепят становището, че член 44 от Директивата включва в обхвата си само доставки, които са получени от лица, които действат като данъчнозадължени лица по член 2, параграф 1 от нея.
- viii. WTL не може с основание да направи възражение, че е обект на неравно третиране. То не може да претендира приспадане на данъка, тъй като не използва услугите за извършване на облагаеми доставки.

#### **Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване**

- 10 Не съществува съдебна практика на Обединеното кралство, нито съдебна практика на Съда, която да разглежда значението на израза „действащо в това си качество“ по смисъла на член 44 от Директивата, който е основният спорен въпрос. Следователно е необходимо преюдициално заключение от страна на Съда, за да се даде възможност на Upper Tribunal (Второинстанционен административен съд, Обединено кралство) да се произнесе с решение.